



## ANALIZA MARŻ NA SUROWCACH JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA KOSZTAMI RESTAURACJI

Monika Łada, Anna Dereń

AGH w Krakowie  
Wydział Zarządzania

**Streszczenie:** Celem artykułu jest zaprezentowanie problematyki wykorzystania analizy marż w zarządzaniu kosztami restauracji. W opracowaniu skoncentrowano się na wskazaniu specyfiki działalności restauracji oraz jej wpływu na wykorzystanie metod rachunkowości zarządczej. Rozważania teoretyczne opracowane na podstawie literatury przedmiotu zostały zilustrowane wynikami studium przypadku. Na przykładzie wybranego przypadku krakowskiej restauracji przeanalizowano zakres i sposób przygotowania sprawozdania określanego mianem „*food-cost*”. Sprawozdanie to odpowiada zakresem merytorycznym segmentowej analizie marż obliczanych w odniesieniu do kosztów żywności. Przeprowadzone badania wykazały, że jest to podstawowe i najczęściej stosowane narzędzie monitorowania pozycji kosztów istotnej dla każdej restauracji, jaką jest wartość zużytych surowców żywnościowych.

**Słowa kluczowe:** restauracja, zarządzanie kosztami, analiza marż, rachunkowość zarządcza

**DOI:** 10.17512/znpcz.2018.2.14

### Wprowadzenie

Rachunkowość zarządcza to system informacyjny, który odzwierciedla uwarunkowania określonego podmiotu gospodarczego i otoczenia, w którym funkcjonuje. Stwierdzenie to dotyczy w szczególności metod obliczeniowych stosowanych w restauracjach. Wspólna specyfika działalności tego typu podmiotów zdeterminowana m.in. krótkimi cyklami wytwarzania i obsługi oraz określoną strukturą kosztów sprawia, że w literaturze (Jagels, Coltman 2004; Kotaś, Sojak 2009) prezentuje się rozwiązania branżowe dedykowane sektorowi hotelowo-gastronomicznemu. Metody rachunkowości zarządczej opracowane dla branży gastronomicznej są z reguły odpowiednio zmodyfikowaną wersją uniwersalnych narzędzi, takich jak rachunek kosztów, analiza rentowności, budżetowanie operacyjne i kapitałowe czy systemy pomiaru osiągnięć. Uwagę zwraca fakt, że branżowe propozycje i przykłady prezentowane w literaturze przedmiotu dotyczą wszystkich szczebli rachunkowości zarządczej – operacyjnego, strategicznego i międzyorganizacyjnego.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie jednego z najczęściej stosowanych w restauracjach rachunku – analizy marż na surowcach. Znaczący udział surowców żywnościowych w strukturze kosztów oraz ich wpływ na jakość oferowanych posiłków sprawia, że sprawozdanie takie jest jednym z najpopularniejszych narzędzi operacyjnego zarządzania kosztami restauracji. Przydatność analizy marż ilustrują wyniki studium przypadku wybranej krakowskiej restauracji.

Przeprowadzone badania wykazały, że najczęściej stosowanym w tym podmiocie sprawozdaniem służącym zarządzaniu kosztami jest sprawozdanie określane mianem analizy „*food-cost*”. Stanowi ono odpowiednik segmentowej analizy marż. Zaprezentowane studium potwierdza również obserwacje, że w rozwiązaniach branżowych często wykorzystywane jest specyficzne nazewnictwo zrozumiałe dla praktyków, ale rozbieżne z oficjalną terminologią stosowaną w kanonie wiedzy z zakresu zarządzania i rachunkowości.

### Specyfika zarządzania kosztami restauracji

Działalność restauracji związana jest z określoną specyfiką determinującą przydatność określonych metod rachunkowości zarządczej (Dereń 2017a). Dla uwarunkowań charakterystycznych dla restauracji autorzy (Mun, Jang 2018) wskazują: niskie bariery wejścia wynikające z relatywnie małych wymagań kapitałowych, istnienie wielu substytutów na rynku oraz wysoki udział kosztów operacyjnych, w tym kosztów żywności, kosztów pracy oraz czynszu. Pierwsze dwa czynniki przyczyniają się do wysokiego poziomu konkurencyjności i zmienności rynku wpływającego na wysokość cen i sprzedaż ofert restauracji. Natomiast struktura kosztów wskazuje na duże wyzwania związane z utrzymaniem rentowności działalności w krótkim i dłuższym okresie czasu. Silna presja zewnętrzna i wewnętrzna, jaką tworzą te uwarunkowania, sprawia, że racjonalne strategiczne i operacyjne zarządzanie kosztami odgrywa kluczową rolę w drodze do sukcesu biznesowego.

W opracowaniach dotyczących rachunkowości zarządczej dla branży gastronomiczno-hotelarskiej autorzy zagraniczni (Jagels, Coltman 2004) wyszczególniają następujące układy prezentacji kosztów działalności:

- koszty bezpośrednie danego działu lub segmentu (np. koszty surowców) i koszty pośrednie (czynsz za lokal);
- koszty regulowane (np. wynagrodzenie obsługi) i koszty niekontrolowane (np. czynsz);
- koszty uznaniowe – wynikające z indywidualnych decyzji zarządzających (np. koszty kampanii marketingowej);
- koszty utopione (np. koszty sprawdzenia jakiegoś rozwiązania);
- koszt alternatywny – wynikający z niewykorzystanych możliwości;
- koszty zmienne uzależnione od skali działalności (np. koszty surowców) i stałe koszty odpowiadające utrzymywanej infrastrukturze i gotowości (m.in. koszty obsługi).

Nieco inne, ale zbliżone kryteria podziału kosztów prezentują w polskojęzycznej literaturze R. Kotaś i S. Sojak (Kotaś, Sojak 2009), wskazując na konieczność dobrania odpowiedniej klasyfikacji kosztów do celów wykorzystania informacji kosztowej:

- sprawozdawcze – układ rodzajowy, funkcjonalny, kalkulacyjny i koszty rozliczane w czasie;
- decyzyjne – tj. koszty zależne od rozmiaru sprzedaży, relatywne, czyli istotne i nieistotne, koszty utracone, utraconych możliwości, koszty przychody krańcowe;

- kontrolne – tj. koszty podatne i niepodatne na kontrole, koszty planowane standardowe;
- klasyfikacja kosztów według USALI (ang. *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*).

Niezależnie od wykorzystania uniwersalnych kategorii kosztów stosowanych w celach informacyjnych w strukturze działalności restauracji wyodrębnia się trzy zasadnicze pozycje kosztów operacyjnych (Mun, Jang 2018):

- koszty żywności,
- koszty wynagrodzeń,
- koszty sprzedaży, ogólne i administracyjne.

Opracowania specjalistyczne prezentowane na łamach „Nowości Gastronomicznych” (Sawzdargo 2011; Dziejic 2012) wskazują następujące obszary wykorzystania informacji kosztowej w zarządzaniu restauracją:

- kalkulacje cenowe – trzy metody tworzenia drabinek kosztów (tradycyjna kalkulacja cenowa, system cen kalkulacyjnych, zmodyfikowany system kalkulacji tradycyjnej);
- wykorzystanie receptur gastronomicznych przez szefa kuchni zawierających ilościowy skład surowców potrawy, wagę porcji, sposób wykonania i podania;
- ograniczenie kosztów surowca oraz zarządzanie surowcem od dostawy poprzez magazynowanie, produkcję aż do rozliczenia sprzedaży; ważnymi elementami tej kontroli są rozsądne używanie surowca oraz ograniczenie kradzieży wewnętrznej, marnotrawstwa i bezmyślności pracowników;
- zarządzanie kosztami pracy – gdzie istotne są dwa czynniki, takie jak wysokość pensji i sprzedaż;
- inwentaryzacja – bieżąca kontrola stanu zapasów;
- analiza rentowności – ocena gospodarowania zakładem gastronomicznym posiadanym kapitałem, aktywami, ocena działalności pod względem kosztów i przychodów.

Przedstawione rozważania dowodzą, że koszty surowca stanowią ważny element zarządzania kosztami restauracji, a informacja o ich poziomie może być wykorzystywana przez zarządzających bardzo szeroko – od codziennego monitorowania zaopatrzenia i wykorzystania surowców żywnościowych aż do aktywnego kształtowania oferty restauracji z ustalaniem cen posiłków włącznie. Zarządzanie restauracją w dynamicznych warunkach otoczenia wymaga elastyczności i umiejętności szybkiego reagowania, a w tym zarządzających wspiera odpowiedni system rachunkowości zarządczej (Łada, Dereń 2017) dostarczający między innymi pełnej i kontekstowej informacji o kosztach surowców.

## Analiza marż jako metoda rachunkowości zarządczej restauracji

Do najbardziej popularnych metod rachunkowości zarządczej stosowanych w sektorze gastronomii zalicza się (Kotaś, Sojak 2009): ewidencyjny rachunek kosztów, analizę rentowności, analizę wrażliwości zysku, politykę cenową, budżetowanie działalności, ocenę działalności inwestycyjnych, analizę wskaźnikową, zarządzanie kapitałem pracy. Przykłady z praktyki gospodarczej (Dereń 2017b) potwierdzają, że obok tych tradycyjnych metod skierowanych na monitorowanie i aktywne kształtowanie rentowności działalności polskie restauracje stosują także metody strategiczne, takie jak zbilansowana karta osiągnięć. Rosnąca popularność sieci restauracji prowadzonych przez różnego rodzaju grupy biznesowe (np. sieci franczyzowe) może świadczyć także o zwiększeniu znaczenia wymiany informacji zarządczej na poziomie międzyorganizacyjnym.

W sferze operacyjnej rachunkowości zarządczej kluczową rolę informacyjną odgrywają segmentowe analizy rentowności. W Tabeli 1 przedstawiono przykładowy segmentowy rachunek zysków i strat przygotowany według amerykańskich standardów branżowych dla działalności hotelowo-gastronomicznej.

**Tabela 1. Rachunek zysków i strat sporządzony według amerykańskiego Standardowego Systemu Rachunkowości Hotelowej [tys. zł]**

Wyszczególnienie	Sprzedaż netto	Koszty materia- owe	Płaca i dodatki do płac	Inne koszty bezpo- średnie	Wydzia- łowy zysk (strata)
Działalność operacyjna					
Pokoje	2415	-	410	205	1800
Posiłki	1120	330	530	225	35
Napoje	410	140	90	20	160
Telekomunikacja	130	40	20	15	55
Parking	80	30	30	5	15
pralnia	60	10	30	10	10
<b>Razem</b>	<b>4215</b>	<b>550</b>	<b>1110</b>	<b>480</b>	<b>2075</b>
Nierozdzielne koszty operacyjne					
Administracja i ogólne			180	200	
Szkolenia			15	5	
Marketing			35	115	
Energia elektryczna			25	90	
Remonty i naprawy			95	100	
<b>Nierozdzielne koszty operacyjne razem</b>			<b>350</b>	<b>510</b>	<b>860</b>
Zysk przed obciążeniami kosztami stałymi					1215
Czynsz, ubezpieczenia, podatki lokalne				110	
Odsutki od kredytów				135	445
amortyzacja				200	
<b>Zysk przed opodatkowaniem</b>					<b>770</b>
<b>Podatek</b>					<b>190</b>
<b>Zysk netto</b>					<b>580</b>

Źródło: (Kotaś, Sojak 2009, s. 34)

Zestawienie informacji dotyczącej wyników i przeprowadzenie analizy rentowności wymaga zamknięcia ewidencji przychodów i kosztów danego okresu rozliczeniowego. W praktyce oznacza to możliwość przygotowania tego typu analiz w ujęciu miesięcznym. Wcześniejsze badania empiryczne (Łada, Dereń 2017) pokazują jednak, że konieczność zachowania przez restauracje odpowiedniej elastyczności działalności wymaga przygotowania i wykorzystania informacji w znacznie krótszych cyklach, np. trwania określonej oferty, tygodnia, dnia lub określonych godzin. Ma to wpływ na dokładność i zakres wykorzystywanych danych. Ta druga kwestia związana jest z możliwością wiarygodnego pomiaru przede wszystkim kosztów działalności.

Rozwiązaniem informacyjnym, które jest przykładem pewnych kompromisów co do zakresu analizy, jest analiza marż na kosztach surowców żywnościowych. Bardzo krótkie cykle zaopatrzenia restauracji w powiązaniu z ciągłą ewidencją przychodów ze sprzedaży umożliwiają bieżące monitorowanie osiągniętej nadwyżki finansowej – marży na pokrycie wszystkich pozasurowcowych kosztów działalności restauracji. Jednocześnie surowce są jednym z głównych obszarów zarządzania kosztami (Rut, Kulińska, Skrzypczak 2014). Sposób dostawy i przetwarzania surowca ma bowiem determinujący wpływ na przychody i koszty operacyjne restauracji.

### Analiza typu „*food-cost*”

Na portalach skierowanych do profesjonalistów (GastroWiedza.pl) oraz w polskiej praktyce (Łada, Dereń 2017) analiza marż na kosztach surowców żywnościowych jest określana mianem sprawozdania lub kalkulacji „*food-cost*”. Analiza ta jest oparta na ewidencji przychodów ze sprzedaży i kosztów surowców z podziałem na miejsca ich powstawania. Dane te są podstawą ustalania wskaźników procentowych odpowiadających udziałowi kosztów surowca w przychodach. Dla sprzedaży danego segmentu wskaźnik ten jest obliczany według poniższej formuły:

$$PKS (FC) = KS / S \times 100\% \quad (1)$$

gdzie:

*PKS* – procentowy koszt surowca;

*FC* – „*food-cost*”;

*KS* – koszty (netto) surowca;

*S* – sprzedaż netto;

Wskaźnik „*food-cost*” może być również ustalany na poziomie pojedynczego dania. W takim przypadku stosuje się formułę:

$$PKS (FC) \text{ dla jednego dania} = KS \text{ w 1 daniu} / \text{cena netto dania} \times 100\% \quad (2)$$

Miernik ten, określany również jako wskaźnik kosztów żywności, wzrasta, jeśli zmiana jednostkowych kosztów żywności jest wyższa niż zmiana na jednostkowej cenie sprzedaży (Mun, Jang 2018). Na przykład wskaźnik kosztów żywności rośnie, gdy firma restauracyjna używa lepszej jakości, ale droższych składników.

Równoległe ze wskaźnikiem „*food-cost*” w branży gastronomicznej (Gastro-Wiedza.pl) funkcjonuje pojęcie „*beverage cost*” lub inaczej „*bar cost*”, stanowiące analogię powyższych formuł liczonych dla napojów:

$$PKS (bar\ cost) = \frac{KS\ w\ pln\ (surowce\ barowe)}{S\ (sprzedaż\ napojów)} \times 100\% \quad (3)$$

Przedstawione wskaźniki są odzwierciedleniem marży, jaką realizuje restauracja na poszczególnych rodzajach oferty: posiłkach, napojach, ofercie regularnej i promocjach. Czym wyższa wartość wskaźników kosztów żywności, tym niższa marża na pokrycie pozostałych kosztów operacyjnych. Specyfika działalności restauracji polegająca na określonej konstrukcji oferty oraz częstotliwość sporządzania analizy determinują układ segmentacji danych w sprawozdaniu.

### Wyniki studium przypadku

Badania empiryczne przeprowadzono w małej krakowskiej restauracji, która w swoim menu oferuje potrawy polskie. Ceny dań tej restauracji kształtują się na średnim poziomie. Obok regularnej oferty zawartej w podstawowym menu podmiot oferuje klientom w godzinach 12:00–17:00 tzw. zestawy lunchowe w dużo niższej cenie niż dania z karty. Kontrolę wskaźnika żywności przeprowadza menedżer restauracji we współpracy z szefem kuchni. Wstępna analiza przeprowadzana jest codziennie po wprowadzeniu kosztów i utargów w podziale na trzy grupy: kuchnia, alkohol, napoje.

Podstawą oceny danych rzeczywistych jest wyznaczona uprzednio przeciętna graniczna wartość akceptowalnego wskaźnika kosztów żywności. Jest ona wyznaczana na podstawie analizy przeprowadzonej dla poszczególnych potraw. Dla każdego dania bierze się pod uwagę postulowane zużycie wszystkich składników, z uwzględnieniem przypraw, oraz przewidywane ceny tych surowców. Skalkulowane jednostkowe koszty postulowane surowców są dzielone przez cenę potrawy. W menu badanej restauracji wskaźniki kosztów żywności są zróżnicowane w granicach 15-45%, co świadczy o różnej rentowności poszczególnych produktów. Ze względu na promocyjne ceny zestawy lunchowe mają z założenia niższą rentowność niż dania oferowane w typowej kacie menu. Kalkulacja taka jest powtarzana każdorazowo po zmianie cen surowców lub dań. Postulowany charakter kalkulowanych danych sprawia, że oszacowany jest jedynie potencjalny wskaźnik prezentujący przybliżone wartości dla sytuacji „idealnej”. Są one punktem odniesienia do oceny wartości rzeczywistych.

Analizę rzeczywistych wartości wskaźników w badanej restauracji prowadzi się codziennie. Kalkulację wykonuje się w arkuszu Excel. Każdego dnia wprowadza się do tabelki utargi dzienne netto w rozbiciu na utarg netto kuchni, utarg netto baru, utarg netto z napojów. Z każdej otrzymanej faktury wprowadzane są koszty zakupów, też w podziale na odpowiednie grupy towarowe. Codziennie uwzględniane są również tzw. odliczenia, np. przesunięcia międzymagazynowe, straty czy posiłki klientów podczas degustacji.

W analizach codziennych przychody zestawia się z wartościami zakupów z pominięciem zapasów. Uproszczenie to powoduje zauważalną zmienność wartości wskaźników w określone dni. Na przykład na początku weekendu wyższy wskaźnik jest efektem zakupów prowadzonych z myślą o zwiększonych obrotach restauracji w kolejnych dniach. Korzystanie ze sprawozdania wymaga od zarządzających odpowiedniej interpretacji i zrozumienia elementów kształtujących sezonowość sprzedaży.

**Tabela 2. Sprawozdanie „food-cost” badanej restauracji (dane finansowe zmienione)**

DATA	UTARG	UTARG	UTARG	UTARG	ODLICZENIA	ODLICZENIA	ODLICZENIA	KO SZTY	KO SZTY	KO SZTY	KUCHNIA	ALKOHOL	NAPOJE	K+A+N
	OGÓLEM	KUCHNIA	ALKOHOL	NAPOJE	KUCHNIA	ALKOHOL	NAPOJE	KUCHNIA	ALKOHOL	NAPOJE	%	%	%	%
1	4159,97	3500,24	82,82	576,91	20,63		16,18	891,75			0,25	0,00	0,00	0,21
2	4889,14	3961,21	186,97	760,96	114,44			1762,72		54,44	0,44	0,00	0,07	0,35
3	4064,99	3303,69	221,20	540,10	45,37			2416,81		480,90	0,73	0,00	0,89	0,70
4	4521,47	3711,81	203,42	606,24	21,79			3288,90	406,40	207,49	0,89	2,00	0,34	0,86
5	11585,09	9633,08	851,46	1100,55	33,09	29,27		4404,89	46,47		0,47	0,05	0,00	0,39
6	10000,99	8532,03	441,27	1027,69	19,02			887,83			0,10	0,00	0,00	0,09
7	3371,53	2850,79	71,33	449,41	21,79			1917,60			0,57	0,00	0,00	0,56
8	5006,78	4006,38	320,91	679,49	26,59	31,71	6,42	1581,42			0,39	0,00	0,00	0,30
9	5359,38	3985,87	411,77	961,74		10,16	12,20	1626,68		259,74	0,41	0,00	0,27	0,35
10	4980,12	4070,86	284,23	625,03	9,59			2390,96	79,58	417,72	0,59	0,28	0,67	0,58
11	5552,97	4167,36	515,60	870,01	36,83		5,28	2723,75	2553,80		0,65	4,95	0,00	0,94
12	8256,71	6565,88	624,88	1065,95	44,07	89,35		2753,33			0,42	0,00	0,00	0,32
13	10528,88	8930,46	411,77	1186,65	12,11			786,60			0,09	0,00	0,00	0,07
14	4852,10	3634,72	435,65	781,73			6,91	3188,60		28,94	0,89	0,00	0,04	0,66
16	10201,66	8312,88	671,59	1217,19	50,16			731,09			0,09	0,00	0,00	0,07
17	3110,73	2531,80	250,39	328,54	14,55	16,26	4,88	1544,26			0,61	0,00	0,00	0,48
17	4730,77	3885,52	188,95	656,3	29,59			1260,91	160,20	1306,81	0,32	0,85	1,99	0,57
18	4867,90	3802,45	317,33	748,12	32,76		5,28	1470,65	458,84	50,89	0,39	1,45	0,07	0,40
19	6077,85	4757,31	325,42	995,12	7,32		15,85	3133,14			0,66	0,00	0,00	0,51
20	11368,48	9562,34	565,01	1241,13				549,22			0,09	0,00	0,00	0,05
21	4225,36	3503,37	187,29	534,7	7,32		10,57	1550,41			0,44	0,00	0,00	0,36
22	5373,93	4252,97	343,93	777,03	51,06			878,94			0,21	0,00	0,00	0,15
23	4719,28	4049,67	127,92	541,69		23,90		2333,31		55,01	0,57	0,00	0,10	0,50
24	5133,16	4090,45	332,38	710,33	27,48		5,28	2888,30	480,18	311,45	0,71	1,44	0,44	0,71
26	5458,53	4292,41	533,87	632,25	7,32	21,95		3988,20	360,18	207,10	0,93	0,67	0,33	0,83
28	10960,40	9648,53	561,24	750,63	20,17		5,28	3900,94			0,40	0,00	0,00	0,35
27	15247,31	13237,13	836,30	1173,88		7,72	10,16	94,06			0,01	0,00	0,00	0,00
28	3951,35	3223,52	237,86	489,97	35,60	7,32		1240,52			0,38	0,00	0,00	0,30
28	4337,67	3682,44	145,27	509,96	7,32			1603,85			0,44	0,00	0,00	0,37
30	4506,47	3585,23	129,33	791,91	29,07		10,57	1211,95		1247,04	0,34	0,00	1,57	0,54
31	5002,35	3913,40	376,37	712,58	14,57			1845,35	217,23	529,93	0,47	0,58	0,74	0,52
<b>RAZEM</b>	<b>198400,32</b>	<b>161166,80</b>	<b>#####</b>	<b>24043,78</b>	<b>738,81</b>	<b>237,84</b>	<b>114,88</b>	<b>80387,00</b>	<b>3843,33</b>	<b>6087,21</b>	<b>0,37</b>	<b>0,30</b>	<b>0,21</b>	<b>0,36</b>
								Stany magazynowe	kuchnia	alkohol	napoje			
								początkowy	2360,56	1230,45	1260			
								końcowy	2890,5	2050	1350,25			

Źródło: Materiały otrzymane z badanej restauracji

By zniwelować wpływ poziomu zapasów na analizę marż na surowcach, w restauracji dodatkowo przygotowuje się sprawozdania miesięczne. Mają one ten sam układ segmentacji co zestawienia dzienne. W celu prawidłowego ustalenia zmiany stanu zapasów surowców na początku i końcu okresu sprawozdawczego robiona jest inwentaryzacja surowców w podziale na grupy towarowe, a następnie jest ona wyceniana po cenach netto z faktur zakupu. Jeśli w magazynie są przygotowane wcześniej dania, są one uwzględniane w inwentaryzacji na podstawie wy-

cen uwzględniających recepturę i kalkulację kosztu produktów potrzebnych do ich przygotowania. Do kwoty wstępnej inwentaryzacji dodawane są koszty zakupu i odejmowana jest kwota inwentaryzacji końcowej. Otrzymany wynik obliczeń to koszt surowca odnoszony do przychodów ze sprzedaży dań. W Tabeli 2 przedstawiono sprawozdania typu „*food-cost*” przygotowywane w ujęciu miesięcznym.

Obserwacja analiz prowadzonych przy wykorzystaniu sprawozdań w restauracji wykazała, że wymagają one bardzo dobrej znajomości przebiegu działalności w danym okresie. W szczególności w toku oceny uwzględniane są:

- promocje wprowadzane na poszczególne dania, np. dania dnia;
- straty towarowe spowodowane nieprzewidywanymi zdarzeniami, np. rozmrożeniem lodówki;
- niewyjaśnione zniknięcia towaru, np. ewentualne kradzieże lub inne straty spowodowane przez pracowników;
- przesunięcia między magazynami i segmentami, np. produkty z magazynu kuchni są wykorzystywane przez barmanów.

Porównanie wartości aktualnych wskaźników oraz wartości granicznych jest podstawą kontroli. Szef kuchni, znając sposób kalkulacji cen, jest zobowiązany dołożyć starań, by surowiec nie był marnowany, by ceny zakupu były relatywnie niskie oraz żeby porcje wydawanych dań były zgodne z gramaturą

i recepturą. Podobny zakres odpowiedzialności ma osoba zarządzająca barem alkoholowym i barem napojów. Przekroczenie ustalonych granic jest podstawą podejmowania dokładniejszych analiz i działań korygujących.

Zaprezentowany zakres analiz wielkości postulowanych oraz aktualnych danych dziennych i miesięcznych jest wykorzystywany przez menedżera restauracji dla wielu celów. Jak już wspomniano, raporty te są podstawą monitorowania pracy poszczególnych działów. Po drugie – informacje o zmieniającej się opłacalności są podstawą podejmowania decyzji cenowych. Po trzecie – wnioski z analizy są inspiracją w poszukiwaniu kierunków rozwoju nowej oferty produktowej oraz nowych źródeł zaopatrzenia w produkty żywnościowe. Ten sam rodzaj sprawozdań zatem służy wszystkim trzem rolom rachunkowości zarządczej – monitorowania efektywności, podejmowania decyzji oraz wyciągania odpowiedzialności.

## Podsumowanie

Przedstawione rozważania potwierdzają, że w restauracjach stosowane są specyficzne branżowe rozwiązania w zakresie rachunkowości zarządczej. Analiza nazywana „*food-cost*” jest de facto odpowiednikiem segmentowej analizy marż na kosztach surowców żywnościowych. Przydatność tego typu sprawozdań w zarządzaniu kosztami restauracji wynika ze specyfiki działalności. Wymagana duża elastyczność przekłada się na krótkie cykle informacyjne, a te są ograniczone możliwościami ewidencyjnymi rachunkowości. Połączenie danych postulowanych i rzeczywistych w analizie tego typu oraz zastosowanie zmiennych cykli sprawozdawczych (dziennie, miesięczne i po zmianach) tworzy z niej proste i uniwersalne narzędzie zarządzania kosztami. Zaprezentowane studium przypadku wskazuje przy tym na zupełnie odmienną terminologię stosowaną w branży gastronomicznej



w stosunku do pojęć, za pomocą których prezentuje się kanon wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej. Wpływ na to ma w szczególności działalność organizacji profesjonalnych, propagujących własne standardy prowadzenia analiz zarządczych.

## Literatura

1. Dereń A. (2017a), *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych na przykładzie restauracji*, [w:] Ejdyś S. (red.), *Ludzie nauki – prezentacja tematyki badawczej i przeglądowej*, cz. 4, Wydawnictwo Naukowe Intellect, Wałeczków.
2. Dereń A. (2017b), *Zrównoważona karta wyników w sektorze gastronomicznym – studium przypadku*, [w:] Ejdyś S. (red.), *Ludzie nauki – prezentacja tematyki badawczej i przeglądowej*, cz. 4, Wydawnictwo Naukowe Intellect, Wałeczków.
3. Dziedzic A. (2012), *Zarządzanie gastronomią poprzez koszty*, „Nowości Gastronomiczne”, nr 10, <http://www.horecanet.pl/Zarządzanie-gastronomia-poprzez-koszty,wiadomosc,9,pazdziernik,2012.aspx> (dostęp: 15.01.2018).
4. <https://gastrowiedza.pl/baza-wiedzy/artukul/food-cost-jak-obliczac-koszt-surowcow-zuzytych-do-potrawy> (dostęp: 15.01.2018).
5. <https://gastrowiedza.pl/baza-wiedzy/slownik-hasel/b/beverage-cost-inaczej-bar-cost-z-ang-koszt-napojow> (dostęp: 15.01.2018).
6. Jagels M.G., Coltman M.M. (2004), *Hospitality Management Accounting*, John Wiley & Sons, Hoboken.
7. Kotaś R., Sojak S. (2009), *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*, PWE, Warszawa.
8. Łada M., Dereń A. (2017), *Cykle informacyjne w rachunkowości zarządczej restauracji – studium przypadku*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4(88), cz. 1. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-45
9. Mun S.G., Jang S.S. (2018), *Restaurant Operating Expenses and Their Effect on Profitability Enhancement*, „International Journal of Hospitality Management”, Vol. 71. DOI: 10.1016/j.ijhm.2017.12.002
10. Rut J., Kulińska E., Skrzypczak L. (2014), *Nowoczesne metody zarządzania logistyką w gastronomii*. Część I: Studium przypadku, „Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego”, nr 1.
11. Sawzdargo T. (2011), *Menager Gastronomii*, „Nowości Gastronomiczne”, kwiecień 2011, [http://www.ceib.com.pl/images/media/novosci\\_gastronomiczne/NG\\_kwiecień2011\\_str22-24.pdf](http://www.ceib.com.pl/images/media/novosci_gastronomiczne/NG_kwiecień2011_str22-24.pdf) (dostęp: 15.01.2018).

## ANALYSIS OF MARGINS ON RAW MATERIAL AS A RESTAURANT COST MANAGEMENT TOOL

**Abstract:** The aim of the article is to present the use of margin analysis in restaurant cost management. The study focuses on indicating the specifics of restaurant operations and its impact on the use of management accounting methods. Theoretical considerations elaborated on the basis of source literature were illustrated with the results of a case study. On the example of a selected Krakow restaurant, the scope and methods of preparing a report known as "food-cost" were analyzed. The content of this report corresponds to the segmental analysis of margins calculated in relation to food costs. The conducted research has shown that it is the basic and most frequently used tool for monitoring the value of used food raw materials, which is a cost position significant for each restaurant.

**Keywords:** restaurant, cost management, margin analysis, management accounting